

**Audience publique du 19 septembre 2011**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre trois bulletins de l'impôt sur le revenu  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27420 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 27 octobre 2010 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à la réformation, sinon à l'annulation de trois bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003, 2004 et 2005, émis respectivement en date des 5 juillet 2006, 27 juin 2007 et 3 décembre 2008 par le bureau d'imposition Luxembourg ..., de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 26 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 17 février 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy, pour compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

En dates respectivement des 15 mars 2005 et 10 janvier 2006, Monsieur ... introduisit auprès de l'administration des Contributions directes sa déclaration d'impôt sur le revenu pour respectivement les années 2003 et 2004.

Par courrier du 24 avril 2006, le bureau d'imposition Luxembourg ..., de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », informa Monsieur ... notamment de ce que les « *travaux de rénovation engagés en 2003 (... eur.) et en 2004 (... eur.)* [constituaient des] *travaux d'une telle envergure que les dépenses y relatives ne sont pas à considérer comme frais d'entretien et de réparation susceptibles d'étalement. Le bureau d'imposition estime que ces travaux constituent des dépenses d'investissement déductibles par voie d'amortissement* », lesdites observations ayant été faites par rapport à un immeuble de rapport situé à ....

Le mandataire de Monsieur ... prit position par rapport à ces observations par un courrier du 15 mai 2006, en indiquant que les travaux litigieux, effectués au cours des années 2003 et 2004 dans le prédit immeuble auraient eu pour objet : « *1) la mise en sécurité obligatoire de la cage d'escalier, une exigence du Service Incendie de la Ville de Luxembourg*

*pour garantir les voies de fuite dans un immeuble de commerce et de bureaux ; 2) le remplacement d'une installation de chauffage vétuste ; 3) divers travaux de réparation et d'entretien », ledit mandataire précisant encore que « les travaux [en question] n'ont pas abouti à un changement de la nature du bâtiment, ni à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment ou encore à une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment », de sorte qu'à son avis « ces frais d'obtention devraient être déductibles des revenus provenant de la location », en vertu de l'article 105, alinéa 4 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, désignée ci-après par « LIR ». Ce courrier fut complété par un courrier du même mandataire du 15 juin 2006 en annexe duquel il faisait parvenir au bureau d'imposition « la description détaillée des travaux de rénovation et d'entretien réalisés dans [l']immeuble sis à ..., au cours des années 2003 et 2004 ».*

En date du 5 juillet 2006, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2003, avec la précision que l'imposition diffère de la déclaration du contribuable sur les points suivants : *« l'imposition tient compte des redressements qui vous ont été communiqués par notre lettre en vertu du par. 205 (3) AO du 24.4.2006. Ad. Location parking, sis ... : redressement de l'erreur de calcul concernant le total des frais d'obtention (1.164,95 eur. au lieu de 1.200,95 eur.). ».*

En date du 29 décembre 2006, Monsieur ... déposa auprès du bureau d'imposition sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2005.

Dans un courrier du 10 mai 2007 adressé par Monsieur ... au bureau d'imposition, il marqua son étonnement quant au refus par le bureau d'imposition de faire droit à sa demande de procéder à un étalement sur 5 ans des dépenses réalisées dans le cadre de la rénovation de son immeuble situé à ..., et portant sur « la mise en sécurité de la cage d'escaliers » pour un montant de ... €, « le remplacement de la chaudière », pour un montant de ... € ainsi que sur des « dépenses d'entretien courant » pour un montant de ... €, Monsieur ... ayant rappelé dans ledit courrier que la mise en sécurité de la cage d'escaliers aurait été rendue nécessaire à la suite d'une exigence posée par le Service Incendie de la Ville de Luxembourg, au vu de ce que son immeuble de commerce et de bureaux, « plus que centenaire », aurait été dépourvu de dalles en béton entre les étages. Monsieur ... estima encore dans ledit courrier que les travaux litigieux n'auraient pas abouti « à un changement de la nature du bâtiment, ni à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment ou encore à une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment ». Il s'opposa ainsi à l'amortissement de la dépense en question sur plusieurs décennies, ce qui lui semblait être contraire à l'article 105 LIR. Quant au remplacement de la cage d'escaliers, Monsieur ... estima que l'étalement de la dépense afférente devrait se faire sur un « maximum d'une dizaine d'années ». Quant au remplacement de la « vieille chaudière », il précisa que celle-ci aurait été âgée « de plusieurs dizaines d'années » et qu'elle se serait trouvée dans un état « vétuste », « au rendement médiocre et au degré de pollution élevé », de sorte que la dépense afférente devrait être considérée comme frais d'obtention déductibles conformément à l'article 105 LIR. Il sollicita à ce sujet un étalement de la dépense sur 5 ans. En ce qui concerne « les autres dépenses d'entretien et de réparation », Monsieur ... estima qu'« après tant d'années d'usure », celles-ci devraient être intégralement déductibles, sans étalement. En conclusion au courrier en question, il pria le bureau d'imposition de revoir son imposition pour l'année 2004 et de lui faire parvenir un bulletin rectificatif.

En date du 27 juin 2007, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2004, avec la remarque suivante : *« imposition rectificative effectuée suite à votre demande du 10.5.2007 : déduction intégrale des frais*

*d'entretien et de réparation, payés en 2004, sans lien matériel avec les dépenses d'investissement svt. la circulaire L.I.R. no. 105/8-98/1 du 16.3.2005 ».*

Par courrier du 19 septembre 2008, en application du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », le bureau d'imposition informa Monsieur ..., au sujet de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2005, que *« les travaux de rénovation engagés en 2003 et en 2004 [au sujet de l'immeuble de rapport sis à ...] sont des travaux d'une telle envergure que les dépenses y relatives ne sont pas à considérer comme frais d'entretien et de réparation susceptibles d'étalement »*, de sorte que le bureau d'imposition estima *« que ces travaux constituent des dépenses d'investissement déductibles par voie d'amortissement au taux de 2,5 % à partir de l'achèvement de l'investissement réalisé »*. Monsieur ... prit position par rapport au courrier précité, en date du 13 octobre 2008, en informant tout d'abord le bureau d'imposition que *« tous les travaux de rénovation étaient terminés en 2003 »* et qu'il s'opposait à l'amortissement des travaux en question sur une durée de 40 ans. Il rappela plus particulièrement qu'il proposait un étalement des dépenses sur une durée de 5 ans en rappelant que les travaux en question avaient trait à la mise en sécurité d'une cage d'escaliers, au remplacement d'une chaudière ainsi qu'à des dépenses d'entretien courant pour un montant total de ... €.

En date du 3 décembre 2008, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005 avec la remarque que l'imposition diffère de la déclaration du contribuable sur le point suivant : *« l'imposition tient compte des redressements qui vous ont été communiqués par notre lettre en vertu du par. 205 (3) AO du 19.9.2008 »*.

En dates des 27 novembre 2006, 13 juillet 2007 et 6 février 2009, Monsieur ... adressa à l'administration des Contributions directes des réclamations contre les trois bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2003 à 2005.

Ces réclamations étant restées sans réponse, Monsieur ... a fait introduire en date du 27 octobre 2010 un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des trois bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003, 2004 et 2005, émis respectivement en date des 5 juillet 2006, 27 juin 2007 et 3 décembre 2008.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu, en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin. Il s'ensuit que le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation introduit à titre principal. Partant, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait état de ce que ses déclarations fiscales émises au sujet des années 2003 à 2005 auraient fait l'objet de *« certains redressements »*, qui seraient motivés par le fait qu'au cours des années 2003 et 2004, des travaux *« d'une certaine envergure »*, auraient été effectués sur un immeuble lui appartenant et situé à ..., au motif que le bureau d'imposition aurait considéré lesdits travaux non pas comme des travaux de

réparation, mais comme des travaux d'investissement, qui seraient uniquement amortissables sur une « *longue durée* ». Il fait exposer que les travaux en question lui auraient causé des dépenses pour un montant total de ... €, dont ... € pour l'année 2003 et ... € pour l'année 2004, qui devrait être déductible au titre des frais d'obtention pour les années en question, du fait que ces frais auraient trait à des revenus provenant de la location de la propriété précitée.

Il reproche plus particulièrement au bureau d'imposition de n'avoir mis en déduction aucune des dépenses litigieuses pour l'année 2003, malgré le fait que « *tous les travaux de rénovation étaient terminés en 2003* ».

En ce qui concerne la nature des travaux litigieux, le demandeur fait rappeler que ceux-ci auraient eu trait à « *la mise en sécurité de la cage d'escaliers* » pour un montant de ... €, « *le remplacement de la chaudière* » pour un montant de ... € et des « *dépenses d'entretien courant* » pour un montant de ... €.

Concernant plus particulièrement « *la mise en sécurité de la cage d'escaliers* », il soutient que ces travaux auraient été exigés par le Service Incendie de la Ville de Luxembourg afin de garantir les voies de fuite dans l'immeuble de commerce et de bureaux en question, qui serait plus que centenaire et dépourvu de dalles en béton entre les étages. Il est d'avis, contrairement à la position défendue par le bureau d'imposition, que les travaux en question n'auraient pas abouti à un changement de la nature du bâtiment, ni à une augmentation substantielle de celui-ci et qu'ils n'auraient pas non plus amélioré considérablement l'état antérieur de celui-ci. Ainsi, la seule reconstruction en béton de la cage d'escaliers ne ferait pas de cet immeuble une maison neuve.

Concernant le remplacement de la « *vieille chaudière* », il fait exposer que celle-ci aurait été âgée de plusieurs dizaines d'années et qu'elle se serait trouvée dans un état vétuste, au rendement médiocre et avec un degré de pollution élevé, de sorte que les dépenses afférentes devraient être déductibles sur base de l'article 105 LIR.

Enfin, en ce qui concerne les autres dépenses d'entretien et de réparation, il est d'avis que celles-ci seraient devenues nécessaires « *après tant d'années d'usure* », de sorte qu'elles devraient être déductibles intégralement, et sans étalement, des revenus provenant de la location de l'immeuble en question.

Le délégué du gouvernement soutient que les travaux importants, réalisés au cours des années 2003 et 2004 dans l'immeuble situé à ..., dépasseraient de loin, de par leur envergure et leur montant, de simples travaux de rénovation et d'entretien. Il estime au contraire que les dépenses afférentes constitueraient des dépenses d'investissement en ce que « *tous les éléments majeurs de l'équipement de l'habitation ont été significativement améliorés* ». Le représentant étatique est encore d'avis qu'alors même que chaque dépense prise isolément pourrait être de nature à être considérée comme une mesure d'entretien, il n'en demeurerait pas moins qu'il y aurait lieu de retenir une « *qualification globale* » de l'ensemble des dépenses litigieuses et que les frais d'entretien seraient à mettre ensemble avec les dépenses d'investissement pour ne retenir que cette dernière qualification de l'ensemble des dépenses ayant trait aux travaux litigieux, et ceci en raison du lien matériel desdits frais d'entretien avec les travaux d'investissement.

Le représentant étatique est d'avis qu'à partir du moment où l'un des trois critères repris par une jurisprudence constante, ayant trait au changement de la nature du bâtiment, à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment ou à une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment pourrait être retenu, il y aurait lieu de considérer les dépenses

litigieuses comme des dépenses d'investissement. Dans ce contexte, il estime que l'envergure des travaux constituerait un indice permettant de conclure à une amélioration considérable d'un immeuble et que le fait de procéder à une remise en état ou à une modernisation de plusieurs éléments majeurs de l'équipement d'une habitation entraînerait une amélioration significative de l'état de celle-ci.

En l'espèce, d'importants travaux de construction et de maçonnerie (gros œuvre), de plafonnage, de sanitaire, de menuiserie, de plâtrage, de garde-corps, de charpente, d'électricité, de peinture, de carrelage, de revêtement de sols, de même que le remplacement complet du chauffage auraient été effectués pendant les années fiscales litigieuses, de sorte que d'après l'Etat, la maison située à ..., aurait été rénovée « *de fond en comble* ». Le fait que le Service Incendie de la Ville de Luxembourg aurait proposé la mise en sécurité d'une cage d'escaliers serait indifférent à cet égard.

En conclusion, le délégué du gouvernement soutient que l'ensemble des dépenses litigieuses serait à considérer comme dépense d'investissement qui devrait être incorporée au prix d'acquisition de l'immeuble, susceptible d'être soumis à l'amortissement.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur s'oppose à l'interprétation faite par le délégué du gouvernement des travaux d'entretien de son immeuble, vieux de 100 ans, en relevant que près de 90 % du total des frais aurait trait à la mise en sécurité de la cage d'escaliers et au remplacement de la chaudière. Il souligne d'ailleurs dans ce contexte que le remplacement de la cage d'escaliers aurait été inévitable et n'aurait pas été de nature à améliorer la qualité de l'immeuble du point de vue de son locataire.

Il échet tout d'abord de relever que la seule question qui est litigieuse dans le cadre des présentes est la question de la qualification des dépenses effectuées par le demandeur au cours de l'année 2003, comme il le soutient, voire au cours des années 2003 et 2004, suivant l'interprétation des faits effectuée par le bureau d'imposition.

Or, quant à la question de la qualification des dépenses, il convient de relever qu'aux termes de l'article 105, alinéa 1<sup>er</sup> LIR, « *sont considérés comme frais d'obtention les dépenses faites directement en vue d'acquérir, d'assurer et de conserver les recettes* ». Il est encore précisé à l'alinéa 2 de cet article, sous le point 2, que constituent également des frais d'obtention « *les frais d'entretien et de réparation, pour autant que ces dépenses se rapportent à des biens qui procurent des revenus au contribuable* ». L'article 105, alinéa 4, première phrase LIR dispose encore que « *les frais d'obtention sont déductibles dans la catégorie de revenus à laquelle ils se rapportent. (...)* ».

La distinction entre dépenses d'entretien (*Erhaltungsaufwand*) et dépenses d'investissement (*Herstellungsaufwand*) est usuellement opérée à partir de trois critères, dont l'établissement d'un seul suffit pour qualifier la dépense concernée de dépense d'investissement, étant entendu que dans le doute sur la nature exacte d'une dépense considérée, celle-ci est à qualifier de dépense d'entretien. Les trois critères en question s'articulent plus particulièrement en soit une augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux (*Vermehrung der Substanz*), soit un changement de la nature du bâtiment dans le sens d'une modification d'affectation ou d'utilisation (*Änderung der Wesensart*), soit une amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment de façon qu'il y a naissance d'un bien économique nouveau (*erhebliche Verbesserung*)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> cf. trib. adm. 14 janvier 1998, n° 10111 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 189

Le demandeur reproche au bureau d'imposition d'avoir retenu que les travaux de rénovation effectués par lui auraient conduit, d'une part, à une augmentation essentielle de la substance du bâtiment et, d'autre part, à une amélioration considérable de l'état antérieur, et, de troisième part, à un changement de la nature du bâtiment.

Il échet tout d'abord de constater que le critère du changement de la nature du bâtiment n'est pas litigieux en l'espèce.

En ce qui concerne les deux autres critères de qualification des dépenses d'investissement, il importe tout d'abord de relever que le seul montant total des dépenses faites, sans analyse d'ordre qualitatif des frais sous-jacents ne saurait constituer un critère pour décider de la nature des travaux effectués<sup>2</sup>. Il échet également de rappeler que l'augmentation de la substance d'une maison ne saurait être qualifiée d'essentielle, ni de substantielle, dans l'hypothèse où des travaux portent uniquement sur différents éléments ponctuels revêtant une importance mineure au regard de l'ensemble de la construction, de sorte que les seuls travaux ne sont pas à considérer comme constituant des frais d'investissement.

Ceci étant dit, il échet de vérifier si les travaux litigieux ont entraîné une augmentation essentielle de la substance du bâtiment litigieux ou ont abouti à une amélioration considérable de son état antérieur.

En ce qui concerne tout d'abord le critère de l'augmentation essentielle de la substance du bâtiment par la création d'éléments nouveaux, il échet de constater que si les travaux effectués, auxquels il a été fait référence ci-dessus, portent certes création d'éléments nouveaux, notamment en ce qui concerne la mise en place d'un nouvel escalier et d'un nouveau chauffage, l'augmentation de la substance de la maison située à ... en résultant ne saurait cependant être qualifiée d'essentielle ni de substantielle, dans la mesure où ces travaux portent uniquement sur certains éléments ponctuels revêtant une importance mineure au regard de l'ensemble de la construction.

Il s'ensuit que le critère de l'augmentation essentielle de la substance du bâtiment n'est pas vérifié en l'espèce.

Quant au critère de l'amélioration considérable de l'état antérieur du bâtiment, il ressort de l'énumération des travaux, tels qu'ils ressortent du détail des factures versées au dossier, que le demandeur a fait faire des travaux ayant trait au remplacement d'une cage d'escaliers et d'un chauffage, ainsi que des travaux ayant trait à la menuiserie intérieure, à l'isolation de la toiture, à des travaux d'électricité, de plâtrerie d'un magasin, de revêtement de sols et de peinture intérieure.

Au vu des travaux ainsi effectués, une amélioration *considérable* de l'état antérieur du bâtiment ne saurait être retenue, les travaux en question n'ayant porté que sur des éléments ponctuels de l'état général de la maison.

En effet, si des travaux de modernisation ou de remise en état sont certes toujours de nature à améliorer l'état antérieur d'une maison, les dépenses afférentes ne sauraient être qualifiées de dépenses d'investissement que dans le cas où elles conduisent à une amélioration

---

<sup>2</sup> v. trib. adm. 28 mars 2001, n° 10835 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 191

*considérable* de l'état antérieur de façon à donner naissance à un bien économique nouveau (*erhebliche Verbesserung*).

En l'espèce, les travaux effectués par le demandeur au cours de l'année 2003, voire même au cours de l'année 2004 ne sont pas à considérer comme ayant donné naissance à un bien économique nouveau.

Au vu des conclusions retenues ci-avant, le recours est à déclarer fondé et le demandeur est admis à déduire au titre des frais d'obtention les dépenses litigieuses portant sur un montant total de ... €.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié, partant, par réformation des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003, 2004 et 2005, émis respectivement en dates des 5 juillet 2006, 27 juin 2007 et 3 décembre 2008 à l'égard de Monsieur ..., dit qu'il y a lieu de prendre en compte, dans le cadre de la détermination de l'imposition applicable à Monsieur ..., à titre de frais d'obtention, le montant de ... € ;

renvoie le dossier au bureau d'imposition pour exécution ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Françoise Eberhard, premier juge,  
Anne Gosset, juge,

et lu à l'audience publique du 19 septembre 2011 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler.

Sabrina Knebler

Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 20 septembre 2011

Le Greffier assumé du Tribunal administratif